Małgorzata Wiśniewska

AUDYT WEWNĘTRZNY W SEKTORZE PUBLICZNYM W POLSCE – GENEZA, FUNKCJONOWANIE, KONCEPCJE ROZWOJU

INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR IN POLAND – THE GENESIS, FUNCTIONING, CONCEPTIONS OF DEVELOPMENT

Streszczenie

W artykule przedstawiono zagadnienia związane z audytem wewnętrznym i kontrolą zarządczą w sektorze publicznym w Polsce. Przedstawiono genezę audytu w polskim sektorze publicznym oraz zaprezentowano zasady funkcjonowania i organizacji audytu wewnętrznego. Przedstawiono również problemy związane funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w instytucjach sektora publicznego i konieczne propozycje zmian. Podkreślono rolę audytu wewnętrznego, jaką odgrywa w doskonaleniu jednostek sektora publicznego, wskazano także na potrzebę zmiany sposobu zarządzania jednostkami i konieczność wdrożenia podejścia procesowego do zarządzania w administracji publicznej. Jednocześnie wskazano, że audyt może być jednym z najbardziej skutecznych narzędzi, którymi mogą dysponować organizacje na rzecz stałej poprawy.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny; kontrola zarządcza; administracja publiczna.

Summary

The article presents issues related to internal audit and management control in the public sector in Poland. Presents the genesis of the audit in the Polish public sector and

presented the functioning and organization of internal audit. It also presents problems related to the functioning of internal audit in the public sector institutions and the necessary proposals for amendments. The role of internal audit, it plays in improving the public sector, also pointed to the need for changes in the management of individuals and the need to implement the process approach to management in public administration. It also indicated that the audit could be one of the most effective tools that can have organizations for continuous improvement.

Keywords: internal audit; management control; public administration.

1. Geneza audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym

Podejście do zarządzania w sektorze finansów publicznych w Polsce uległo zasadniczym zmianom w okresie negocjacji akcesyjnych z UE. Zmiany te wynikały wprost z wymagań postawionych prze państwami kandydackimi przez Komisję Europejską. Komisja Europejska uważała za niezbędne prawne uregulowanie kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. W ramach rozdziału 28. „Kontrola finansowa", nałożono na stronę polską liczne wymogi związane z wewnętrzną kontrolą finansową, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych. Dotyczyły one m.in.: opracowania i wdrożenia właściwych systemów zarządzania finansowego i kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych, konieczności wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla kierowników tych jednostek, metodologii wytyczania ścieżek audytu oraz konieczności przyjęcia i wdrożenia międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Jednym z warunków koniecznych było właśnie odejście od centralnego systemu kontroli, ukierunkowanego na typowa kontrolę *ex post* i przejście na system zdecentralizowany, dający możliwości efektywnego wykorzystania środków publicznych, przeznaczanych na realizację zadań.

Polska nie zgadzała się w pełni z powyższymi zmianami argumentując, że aktualnie funkcjonuje zbliżony co do faktycznego zakresu wykonywanych zadań, system kontroli wewnętrznej, rozumianej oczywiście, jako kontrola wykonywana przez organizacyjnie wydzielone komórki kontroli wewnętrznej. Po wprowadzeniu systemu audytu wewnętrznego przyjęto sztuczny podział zadań: głównym celem audytu jest doradzanie kierownictwu – przynoszenie wartości dodanej, natomiast kontroli wewnętrznej – szukanie nieprawidłowości i winnych ich powstania.

Zbudowanie nowego systemu kontroli wymagało innego podejścia do kwestii zarządzania środkami publicznymi i wszelkimi zasobami niezbędnymi do realizacji zadań publicznych, a będących w posiadaniu państwa. Zmiana ta była konieczna ponieważ obowiązująca dotąd zasada, oparta o stosowanie przepisów wyczerpała się. Konieczne stało się podejście oparte na zarządzaniu systemowym i ukierunkowanym na realizację celów. Zarządzanie jednostkami sektora finansów publicznych wymaga bowiem przede wszystkim prawidłowego zdefiniowania celów, wskazania zadań niezbędnych do ich realizacji, zaś samo stosowanie przepisów nie wystarcza do właściwego przypisania realizujących do celów, alokacji środków i nadzorowania ich realizacji.

Ministerstwo Finansów zostało jednak zobowiązane do wprowadzenia przepisów dotyczących kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz wprowadzających powszechnie obowiązujące w tym zakresie międzynarodowe standardy do ustawy o finansach publicznych. Do projektowania rozwiązań, które byłyby możliwe do wdrożenia w polskich warunkach, wykorzystano między innymi stosowane na świecie standardy dotyczące rozliczalności sektora – Standardy kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli INTOSAI, Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI. Skorzystano także z doświadczeń organu, który w zakresie kontroli finansów państwa posiadał wypracowane praktyki i standardy oraz był mocno osadzony w systemie kontroli państwa, Najwyższej Izby Kontroli[1]. Zadanie budowy zdecentralizowanego systemu kontroli, pozwalającej oceniać efektywność gospodarowania środkami publicznymi na poziomie jednostek administracji publicznej powierzono ministrowi właściwemu do spraw finansów[2]. Prezes Najwyższej Izby Kontroli oraz Minister Finansów podpisali porozumienie współpracy w budowaniu nowoczesnego systemu kontroli i stan ten obowiązuje do chwili obecnej.

Elementem nowego podejścia był audyt wewnętrzny, wprowadzony w ustawie o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r. Instytucje kontroli finansowej i audytu wewnętrznego zostały wprowadzone w 2001 r., natomiast 30 czerwca 2005 r. Sejm RP uchwalił nową ustawę o finansach publicznych, rozwijającą definicję audytu wewnętrznego i doprecyzowującą zakres jego

---

1 Art. 202–207 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1096 ze zm.).

2 Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 543 ze zm.).

działalności. Kolejne nowelizacje przepisów wprowadziły między innymi instytucje audytów zleconych, dokonywania oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego przez uprawnionych do tego pracowników Ministerstwa Finansów i zniosły egzaminy na audytorów wewnętrznych. Wprowadzono również kolejne zmiany, które wskazały ramy prawne dla funkcjonowania nowoczesnej kontroli, nazywając ją kontrolą finansową[3]. Audyt wewnętrzny nie był pojęciem znanym i stosowanym w polskiej administracji publicznej, tym bardziej nowością było wprowadzenie obowiązku zatrudniania audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych.

Zmieniono przepisy, określono kierunek zmian, jednak niewiadomą pozostało to, w jakim kierunku podąży praktyka stosowania tych przepisów.

Audytorzy wewnętrzni dostali zadania do wykonania, mieli rozpocząć swoje działania, czyli prace zmierzające – co do zasady – do usprawniania działalności jednostek, w których pracowali. Zadania trudne, głównie z uwagi na fakt, że jednostki sektora publicznego nie widziały potrzeby usprawniania swojej działalności, nie widziały także żadnych korzyści, które miałyby wyniknąć z takich optymalizacji. Utrudnienia te wynikały zasadniczo z wypracowanej przez lata kultury organizacyjnej i podejścia urzędników opartego na nadmiernym przywiązaniu do zasady legalizmu. Administracja publiczna była niechętna do wdrażania zasad zarządzania, wykorzystywania doświadczeń sektora prywatnego, określania i definiowania celów i zadań publicznych, alokowania środków finansowych do ich realizacji, podejścia procesowego. Administracja publiczna była po prostu nieprzygotowana na tak rewolucyjne zmiany. Ustawodawca zdecydował się na całkowitą zmianę podejścia poprzez korektę zbyt finansowego i legalistycznego podejścia do kontroli i audytu wewnętrznego, i w ustawie o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.[4] dokonano zmiany definicji kontroli, wskazując przed wszystkim jej charakter praktyczny, określono ją jako kombinację procesów, struktur, działań które mają wspierać jednostkę w osiąganiu celów. Zobowiązano jednocześnie Ministra Finansów do określenia:

1. standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych[5],

---

[3] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.).

[4] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.).

[5] Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Ministra Finansów Nr 15, poz. 84).

2. standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych[6].

Standardy kontroli zarządczej stanowią zbiór wskazówek opracowanych na podstawie znanych modeli zarządzania, z uwzględnieniem odrębności dla danego państwa i systemu prawnego. Standardy audytu wewnętrznego odwołują się wprost do Standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych – organizacji o zasięgu ogólnoświatowym, która wypracowała i upowszechnia uniwersalne standardy audytu wewnętrznego.

2. Funkcjonowanie i organizacja audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w sektorze publicznym

Według Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA), międzynarodowej organizacji skupiającej audytorów wewnętrznych – audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości dodanej i usprawnienie działalności organizacji. Audyt polega na przeprowadzaniu systematycznej i uporządkowanej oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego przyczyniając się do poprawy i doskonalenia ich przebiegu.

Przede wszystkim zasadniczą rolą, jaka odgrywa audyt w organizacjach jest wspieranie organizacji w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego. W szczególności, odpowiada za dokonywanie oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem[7]. Audyt wewnętrzny pełni dwie najważniejsze funkcje w organizacji – zapewniającą i doradczą, które nie wykluczają się wzajemnie i nie wykluczają innych aktywności audytorskich. Funkcja zapewniająca audytu polega na tym, że audyt wewnętrzny jest odpowiedzialny za cykliczny przegląd i ocenę wszelkich obszarów działalności oraz wszelkich ryzyk występujących w organizacji[8]. Przegląd i ocena

---

6 Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Ministra Finansów Nr 5, poz. 24).

7 M. Wiśniewska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające jakość*, [w:] *Nowe koncepcje w zarządzaniu organizacją wobec wyzwań otoczenia*, Prace naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, 2013, t. 22, s. 80.

8 K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2005, s. 18.

mają w racjonalny sposób zapewnić osiągnięcie celów biznesowych, takich jak wiarygodność i spójność informacji finansowych i operacyjnych, skuteczność i efektywność działań operacyjnych, ochrona aktywów, czy zgodność z prawem, przepisami i umowami. Natomiast funkcja doradcza polega na tym, że audytorzy wewnętrzni mogą prowadzić usługi doradcze w ramach ich normalnych lub rutynowych działań, jak również w odpowiedzi na wnioski kierownictwa. Rolą audytu wewnętrznego zatem jest przede wszystkim wspieranie organizacji w realizacji zdefiniowanych celów, ale jednocześnie zapewnianie o skuteczności realizowanych procesów[9].

Ustawa o finansach publicznych wprowadziła w 2009 r. nowy termin – kontrolę zarządczą, która jest rozumiana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Termin ten spowodował zamieszanie w kwestii interpretacji, czym właściwie jest kontrola zarządcza, w jakich pozostaje relacjach z kontrolą wewnętrzną i audytem wewnętrznym oraz jak należy podejść do stosowania w praktyce zasad z tym związanych. Wymusiło to potrzebę spojrzenia na nowo na koncepcję kontroli zarządczej, kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

Kontrola zarządcza to działania zmierzające do określenia norm efektywności przy planowanych celach, porównywania stanu rzeczywistego z normami, ustalanie odchyleń i podejmowanie działań zapewniających właściwe wykorzystanie zasobów. Przede wszystkim, kontrola zarządcza ma pozwolić na diagnozę oceny stopnia realizacji wyznaczonych celów organizacji i monitorowania ich realizacji. System kontroli zarządczej ma doprowadzić organizację do osiągnięcia założonych celów, a to oznacza, że nie można utożsamiać jej z kontrolą wewnętrzną i ograniczać do typowych czynności kontrolnych. Jako system, ma za zadanie dokonywanie przeglądów przyjętych w organizacji rozwiązań zarządczych, ocenę ich działania w kontekście zgodności z przepisami, procedurami oraz podjęcie działań w celu usystematyzowania i udoskonalania stosowanych metod, mechanizmów, procedur z punktu widzenia realizacji celów. Ponadto, kontrola zarządcza obejmuje również proces proponowania rozwiązań dla zapewnienia skuteczności organizacyjnej w przyszłości[10].

---

9 M. Wiśniewska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie*..., s. 80.

10 K. Lisiecka, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w procesach doskonalenia zarządzania organizacją sektora publicznego*, seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, 5 grudnia 2012 r., s. 5.

Audyt natomiast, pełni funkcje nadzoru, do jego zadań należy systematyczna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej. W ramach audytu powinien być dokonywany przegląd i ocena adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej. Aby wprowadzona koncepcja kontroli zarządczej stała się narzędziem rzeczywistego usprawniania państwa, jej wdrożenie w jednostkach musi być rzeczywiste, nie może ograniczać się do stworzenia dokumentacji. Realność deklarowanych na papierze rozwiązań oraz ich praktyczne znaczenie dla jednostki, musi zatem być przedmiotem audytu wewnętrznego, przy współpracy i wsparciu wszelkich rodzajów i odmian kontroli funkcjonujących w tych jednostkach.

Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym opiera się na następujących zasadach:

1. prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest obowiązkowe,
2. audyt wewnętrzny jest prowadzony z zasady przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w tych jednostkach (z wyjątkami dotyczącymi jednostek podległych i nadzorowanych),
3. audyt wewnętrzny prowadzony jest tylko przez osoby posiadające odpowiednie uprawnienia,
4. system audytu podlega koordynacji – zadania centralnej jednostki harmonizującej wykonuje, co do zasady, Minister Finansów (oraz Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej w zakresie środków pochodzących z Unii Europejskiej).

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, są to zarówno jednostki podsektora rządowego, jak również jednostki samorządu terytorialnego. W jednostkach tych powinni być zatrudnieni audytorzy wewnętrzni.

Rzeczywiste funkcjonowanie kontroli zarządczej jest istotne we wszystkich jej obszarach. Można jednak wskazać dwa obszary o zasadniczym znaczeniu, które decydować będą o tym czy jednostka usprawnia swoje działania, czy nie. Pierwszy z obszarów, to zdolność jednostki do osiągania założonych celów, w tym również monitorowanie stopnia realizacji celów w podokresach, wyciąganie wniosków z niepowodzeń i zarządzanie ryzykiem. Ocena w tym obszarze nie może ograniczać się do kwestii formalnych, bez analizy sensowności ustalonych celów i systemu ich realizacji, bez uwzględnienia roli organów nadzorczych. Spełniający wymagania formalne system realizacji celów, dobrze

prezentujący się na papierze nie usprawni działania jednostki. Drugi obszar to rzetelność informacji przekazywanej w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej. Wiedza o własnych słabościach oraz realny plan ich poprawy powinny być nagradzane, a nie karane. Oświadczenia powinny być oparte o rzetelne i możliwie kompletne źródła oceny. Jeśli jedynym źródłem jest kaskadowy system oświadczeń jednostek lub komórek podległych, trudno uznać aby była to podstawa wystarczająca. W jednostce, w której rzeczywiście funkcjonuje kontrola zarządcza, można oceniać wartość audytu wewnętrznego. Wówczas naturalnym staje się dążenie jednostki do posiadania audytu wewnętrznego wysokiej jakości albo rezygnacji z jego usług.

Podstawowym problemem obecnie funkcjonującego audytu wewnętrznego w sektorze publicznym jest stosunkowo niska wydajność pracy audytorów. Jak wynika z informacji przekazywanych przez Ministerstwo Finansów, rocznie jeden audytor zatrudniony w podsektorze rządowym przeprowadza przeciętnie trzy audyty, a jeden audyt zajmuje ok. 90 dni. Ponadto, liczba ta uwzględnia nie tylko zadania zapewniające, ale również zadania doradcze. Podstawowym celem audytu wewnętrznego jest dostarczenie kierownikowi jednostki zapewnienia o prawidłowości i skuteczności procesów zarządzania ryzykiem i kontroli w instytucji. Niestety, na podstawie trzech audytów rocznie nie wydaje się to możliwe. Sytuacja w polskim systemie audytu wewnętrznego odpowiada mniej więcej sytuacji, jaka miała miejsce w Wielkiej Brytanii w pierwszych latach XXI wieku. W tym okresie liczba badań przeprowadzanych przez audytorów wyglądała podobnie.

W zakładanej koncepcji, punktem wyjścia było zerwanie z przyjętym w administracji sposobem kontroli poprzez przejście od szukania winnych do tworzenia wartości dodanej dla instytucji. W niektórych przypadkach takie przejście zakończyło się sukcesem, jednak w wielu innych niestety nie. Wielu audytorów w swojej pracy skupiało się przede wszystkim na zadaniach zapewniających, badając jedynie czy istnieją odpowiednie procedury i czy są one zgodne z obowiązującymi przepisami. Zapewnienie o formalnej prawidłowości stosowania procedur jest także pewną formą wartości dodanej audytu, jednak nie tylko potrzeba wydawania takich zapewnień stała za ideą jego wprowadzenia.

Obecnie, jedynie w niewielu jednostkach audytorom udało się stworzyć system ukierunkowany na badanie efektywności podejmowanych działań i ustalanie czy dany efekt można uzyskać szybciej lub niższym kosztem. Nie

są podejmowane próby ustalenia wartości tworzonej przez audyt wewnętrzny (np. jako ograniczenie kosztów) w powiązaniu z nakładami na jego funkcjonowanie. Wprowadzenie takich zmian odgórnie, przepisem prawa jest właściwie niemożliwe – powinny one wynikać z zadań i wymagań stawianych audytorom przez kierowników jednostek.

Jak wynika z analiz pracy audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, istnieje niestety dysproporcja liczby realizowanych zadań w obszarach związanych z podstawową działalnością jednostek w stosunku do działalności wspomagającej. Obszary badane przez audytorów można podzielić na trzy zasadnicze grupy:

1. działania podstawowe, statutowe, charakterystyczne dla każdej jednostki lub grupy (np. urzędów skarbowych),
2. działania wspomagające, obejmujące ogólnie rozumiany proces zarządzania jednostką, zapewniające efektywność i skuteczność realizacji procesów podstawowych i dotyczące całej jednostki,
3. działania związane z dysponowaniem środkami z UE.

Niewiele, bo ok. 15% spośród realizowanych zadań audytowych w administracji rządowej dotyczy obszarów działalności podstawowej jednostek.

Audyt, który nie bada głównych obszarów działalności jednostki, nie ma możliwości udzielenia rozsądnego zapewnienia (ang. *reasonable assurance*) w obszarach, które dla jednostki są faktycznie ważne. Skupienie się podczas badań audytowych na obszarach wspomagających obniża również prestiż audytorów, którzy są postrzegani jako osoby nie przynoszące korzyści organizacji. Z drugiej strony, wśród audytorów daje się zauważyć, typowe dla zawodów korporacyjnych, poczucie wysokiej wartości własnej oraz postrzeganie audytu wewnętrznego jako działalności niezwykle prestiżowej. Niestety, w wielu przypadkach ocena pracy audytorów dokonywana przez kierowników komórek nie jest aż tak entuzjastyczna.

Kolejnym problemem, z jakim mamy do czynienia w kwestii organizacji audytu w sektorze publicznym, jest niewystarczająca ilość audytorów. Większość komórek audytu wewnętrznego zatrudnia jednego audytora. Taka sytuacja jest źródłem wielu błędów i nierzetelności, ponieważ samodzielnie działający audytor ma zwykle poważne trudności w zdobyciu wiedzy merytorycznej i umiejętności wymaganych od audytorów przez standardy audytu wewnętrznego. W niektórych jednostkach sektora, audytorzy są zatrudniani jedynie na część etatu, co powoduje, że problemy te są jeszcze większe. Taki

sposób zatrudnienia audytora wewnętrznego, to wyłącznie formalne wywiązanie się jednostek z ustawowego obowiązku prowadzenia audytu. Trudno w takiej sytuacji mówić w ogóle o jakichkolwiek korzyściach dla jednostki, audyty są bowiem wybiórcze, pobieżne, co sprawia, że działania są jedynie pozorowane – w konsekwencji generują jedynie koszty, które nie równoważą wartości dodanej wynikającej z tego typu działań. Nakłady w tym zakresie, przewyższają zatem oczekiwane korzyści.

Duży problem stanowią także kwalifikacje osób zatrudnianych na stanowiskach audytora. Jednostki mają poważny problem ze znalezieniem osób posiadających właściwe kwalifikacje zawodowe do wykonywania tych zadań. W 2006 r. zniesiono egzamin na audytora wewnętrznego organizowany przez Ministerstwo Finansów, rozszerzono katalog kwalifikacji zawodowych uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego, jednak nie spowodowało to polepszenia sytuacji w zakresie napływu audytorów do sektora publicznego. Wynika to głównie z faktu, że dobrze wykwalifikowani audytorzy są jednymi z najbardziej poszukiwanych grup zawodowych przez sektor prywatny. Poza tym, administracja publiczna nie zapewnia audytorom wynagrodzenia, które z powodzeniem mogą uzyskać w sektorze prywatnym. Prowadzi to do sytuacji, w której właściwie każdy kto spełnia wymogi formalne może zostać audytorem – a nie każdy nadaje się do tego zawodu. Stąd wynika poważne zagrożenie, polegające na tym, że skoro na stanowiskach audytorów w sektorze są często zatrudniane osoby bez doświadczenia i przygotowania w zakresie wykonywania zawodu audytora, jednostki będą miały wciąż problem z zapewnieniem rzetelności wyników przeprowadzanych audytów.

3. Zmiany w podejściu do funkcjonowaniu audytu wewnętrznego sektora publicznego

Nowoczesny audyt wewnętrzny nie polega wyłącznie na przeprowadzaniu audytów zgodności działań z przepisami i regulacjami na rzecz badania efektywności audytowanych procesów. Na świecie, w sektorze publicznym audyty tego typu nazywane są *Performance audits* lub *Value For Money audits*, najczęściej tłumaczone, jako audyty efektywności. W sektorze prywatnym, audyty tego typu są w zasadzie normą, natomiast w sektorze publicznym ilość audytów tego typu jest zdecydowanie mniejsza niż mogłaby być. Główne

powody takiego stanu rzeczy w sektorze publicznym w Polsce, stanowią przede wszystkim:

1. brak orientacji na efektywność sposobu wydawania środków,
2. większa presja na dotrzymanie wymogów formalnych,
3. brak popytu kierownictwa i menedżerów średniego szczebla na informacje o efektywności,
4. większa ilość regulacji, którym podlega sektor publiczny,
5. brak promowania zmian w działalności audytu ze strony samych audytorów.

W oparciu o doświadczenia innych krajów można sądzić, że rola takich audytów rośnie wraz z coraz skuteczniejszym systemem kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych, powodującym zmniejszenie konieczności prowadzenia audytów zgodności oraz coraz silniejszy nacisk na efektywne wydawanie środków publicznych.

Chcąc zdefiniować audyt efektywności należy oprzeć się na trzech terminach: gospodarność, efektywność i skuteczność (z ang. 3E – *economy, efficiency, effectiveness*), które stanowią podstawę wszelkich definicji audytu efektywności – nie została bowiem jednoznacznie określona jedna definicja audytów efektywności. Według OECD audyty efektywności obejmują analizę i ocenę gospodarności, efektywności i skuteczności wybranych działań. Audyt efektywności rozumie się zatem najczęściej jako systematyczny, celowy i zorganizowany proces rzetelnej, obiektywnej i niezależnej oceny planowanych, realizowanych i zakończonych polityk, programów i projektów publicznych w oparciu o kryteria gospodarności, efektywności i skuteczności ich działań[11].

Gospodarność rozumiana jest, jako relacja między posiadanymi i wykorzystywanymi zasobami jednostki, a skutkami osiąganymi dzięki wykorzystaniu tych zasobów. Instytucja działa w sposób gospodarny, jeżeli pozyskuje zasoby w odpowiedniej ilości, czasie i miejscu, zasoby są odpowiedniego rodzaju i właściwej jakości, a koszt ich pozyskania – w relacji do jakości – jest minimalny. Oznacza to tym samym minimalizację kosztów przy zachowaniu właściwej jakości. Efektywność odnosi się do relacji między nakładami i efektami. Jednostka działa w sposób efektywny, jeżeli bez zwiększania nakładów będzie osiągała te same lub lepsze wyniki. Skuteczność działań natomiast, polega na ocenie poziomu realizacji zamierzonych celów. Niezbędne jest tu oczywiście jasne określenie celów i kryteriów ich osiągnięcia. W rzeczywistości, granice między tymi pojęciami są z reguły nieostre, typowe zadanie audytorskie

[11] K. Lisiecka, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza...*, s. 11.

obejmuje elementy każdego z tych trzech celów. Audyt efektywności, wcześniej nazywany audytem działalności, służy do oceny efektywności i gospodarności zarządzania finansami, a celem jego jest uzyskanie jak najlepszej wartości za wyłożone środki budżetowe (maksymalizacja *value for money*)[12].

Audyty efektywności są trudniejsze niż „tradycyjne" zadania dotyczące jedynie zgodności. Wymagają merytorycznego przygotowania audytorów oraz zrozumienia związków przyczynowo-skutkowych w całym analizowanym procesie. Nie mają charakteru standardowego, co powoduje, że nawet powtarzające się badania tego samego zagadnienia często znacząco się różnią. W audytach efektywności nie ma jasnych, zewnętrznych standardów co do sposobu, w jaki dany proces ma przebiegać. To oznacza z kolei konieczność ich wypracowania w trakcie audytu. Niezwykle ważne stają się zatem umiejętności jasnej, zwięzłej i przekonywującej komunikacji, zarówno ustnej, jak i pisemnej.

W nowoczesnej organizacji, większość audytów powinny stanowić audyty efektywności. Aktualnie mamy do czynienia z takim stanem rzeczy, ale głównie w sektorze prywatnym, choć nie ma żadnych przeciwwskazań, aby audyt w sektorze publicznym miał działać inaczej. Z uwagi na kwestię zasady legalności, audyty zgodności zawsze będą odgrywały istotną rolę w sektorze publicznym – większą niż w sektorze prywatnym – jednakże w celu podwyższenia jakości funkcjonowania jednostek publicznych i zapewnienia transparentności ich działania, nie powinny one być jedynym typem wykonywanych zadań audytorskich. Aby zapewnić o efektywnym i gospodarnym zarządzaniu środkami w sektorze publicznym, niezbędna jest niezależna i obiektywna ocena stanu rzeczy w tym zakresie przez audyt wewnętrzny. W pewnym stopniu, analiza gospodarności czy skuteczności działań sektora publicznego jest dokonywana przez kontrole prowadzone przez Najwyższą Izbę Kontroli. Jednak nie ma powodu, dla którego audytorzy wewnętrzni w jednostkach administracji publicznej, nie mieliby wykonywać w swoich jednostkach audytów efektywności. Wykonując podobne zadania mieliby istotną przewagę nad kontrolerami NIK, poza tym, wykluczałoby to dublowanie działań – NIK nie kontrolowałby obszarów, które zostały zbadane przez audyt wewnętrzny jednostek.

Audyty efektywności są trudne i wymagają wysokich kompetencji, ale są logiczną drogą rozwoju audytu w administracji publicznej.

---

[12] A. Haber, M. Szałaj (red.), *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, Warszawa 2009, s. 190.

Aby urealnić działania w zakresie umiejętnego wykorzystania narzędzia, jakim jest audyt wewnętrzny, należy unowocześnić system audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym. Zmiany te powinny się koncentrować na sposobie wykorzystywania audytu, jego miejscu w organizacji oraz efektywności pracy i umiejętnościach samych audytorów. Należy pamiętać, że zmiany w audycie muszą być powiązane ze zmianami w administracji, muszą być pochodną zmian w administracji. Audyt jest tylko narzędziem, które służy do zdobycia wiedzy o sposobie funkcjonowania organizacji. Jego celem jest przynoszenie wartości dodanej, ale tak naprawdę skuteczny audyt funkcjonuje tylko tam, gdzie organizacja dąży do zmiany i do podnoszenia wartości efektów swoich działań oraz racjonalizacji wydatków. Z tego względu warunkiem koniecznym efektywnego audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce, jest nastawienie kierownictwa na zapewnienie wysokiej efektywności wydawanych przez jednostkę środków. W jednostkach, w których nie będzie takiego nastawienia, a kierownictwo będzie dążyło wyłącznie do zapewnienia, że jego działania są zgodne z prawem, bez chęci poznania – zdecydowanie trudniejszej do zmierzenia i oceny – efektywności wydatków, nie będzie również faktycznej możliwości stworzenia właściwie działającej funkcji audytu.

Trzeba uwzględnić fakt, że prawidłowo działający audyt wewnętrzny pełni w instytucji funkcję promotora kultury nastawionej na wzrost efektywności pracy. Audyt poprzez wskazywanie nieefektywności działań wymusza poprawę procesów, a równocześnie przyczynia się do ponownego przeglądu działalności przez kierownictwo. Prawidłowo działający audyt powinien wprowadzać kulturę odpowiedzialności, wymuszając na kierownictwie odpowiednie podejście w zakresie trzech kluczowych dla jego działania elementów:

1. przypisaniu odpowiedzialności za działania,
2. wyjaśnieniu, jak przebiega dany proces i w jaki sposób jest nadzorowany,
3. zapewnieniu, że proces funkcjonuje skutecznie i efektywnie.

Wprowadzanie takich zasad i takiej kultury nie jest oczywiście rolą audytu – audyt rekomenduje kierownictwu optymalne działania, natomiast odpowiedzialność za ich wdrożenie leży po stronie kierownictwa. W praktyce, wdrożenie tego typu zmian, wdrożenie podejścia procesowego ma szanse powodzenia w jednostkach, w których rzeczywiście audyt wewnętrzny jest realnie wdrożony, a jego rola zrozumiana i uznana za istotną.

Przy projektowaniu zmian w systemie kontroli w sektorze publicznym, należy pamiętać o niezwykle istotnej kwestii, jaką jest unikanie działań

pozorowanych, nie przynoszących konkretnych rozwiązań, a mających jedynie wprowadzić mylnie pojęty „święty spokój". Zarówno kontrola zarządcza, jak i narzędzie do sprawdzania jej efektywności – audyt wewnętrzny, mają dawać rzetelne informacje o funkcjonowaniu systemu kontroli w instytucjach. Wprowadzenie samych zmian dotyczących funkcjonowania i organizacji audytu wewnętrznego – o ile konieczne – nie doprowadzi do skutecznej poprawy funkcjonowania sektora publicznego. Podstawą kontroli zarządczej jest dążenie do osiągania założonych celów oraz rozliczanie z ich realizacji. Natomiast, jeżeli rozliczanie to będzie się ograniczać zaledwie do kwestii formalnych, nie będzie się dokonywać analizy sensowności ustalonych celów i systemu ich realizacji, bez uwzględnienia roli organów nadzorczych – to system kontroli zarządczej, mimo, że formalnie spełniający wymagania, dobrze prezentujący się na papierze, dobrze zorganizowany audyt wewnętrzny, nastawiony na badanie efektywności – nie doprowadzą do uzyskania rzetelnych wniosków usprawniających, tym samym nie przyniosą również nigdy oczekiwanego usprawnienia Państwa.

4. Podsumowanie

Współczesny audyt wewnętrzny, nastawiony na badanie efektywności funkcjonowania jednostki, stanowi bardzo ważne narzędzie wspierające kierownictwo w każdej organizacji. Poza bezpośrednią identyfikacją problemów umożliwia on lepsze zrozumienie, jak działa instytucja, co w konsekwencji skutkuje wzrostem efektywności pracy. Tak dzieje się w większości dużych firm i coraz częściej także w sektorze publicznym na całym świecie. W administracji publicznej w Polsce, audyt wewnętrzny jak dotąd, w większości przypadków pełnił jedynie funkcję tradycyjnej kontroli wewnętrznej, skupiając się głównie na kwestiach zgodności działań z przepisami. Jednak audyt w sektorze publicznym powinien, a co istotniejsze – może – funkcjonować tak, jak audyt w najlepszych instytucjach prywatnych. Do tego konieczne jest odpowiednie przygotowanie ram prawnych i organizacyjnych prowadzenia audytu – te kroki zostały podjęte i sukcesywnie są wprowadzane konieczne zmiany formalne. Jednak najważniejsze jest zrozumienie roli audytu przez kierownictwo jednostek oraz realna chęć do zwiększania efektywności działania zarządzanych przez nie instytucji. Audyt ma za zadanie dokonywać systematycznych przeglądów i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w organizacjach sektora

publicznego. Ma nadzorować i sprawdzać, jak działa system kontroli zarządczej, oceniać adekwatność, skuteczność i efektywność systemu kontroli zarządczej. Sprawdzając trafność zastosowanych mechanizmów kontroli zarządczej, powinny zostać sformułowane wnioski optymalizacyjne w tym zakresie. Tylko w takich warunkach i poprzez faktyczne realizowanie przypisanych zadań, audyt wewnętrzny jest w stanie stać się kluczowym narzędziem, umożliwiającym wzrost jakości pracy poszczególnych instytucji, przy jednoczesnym spadku kosztów ich działania.

Literatura

1. Cheng M., *The perceived impact of quality audit on the work of academics*, Higher Education Research & Development 30.2, 2011, s. 179–191.
2. Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, wyd. drugie rozszerzone, InfoAudit, Warszawa 2005.
3. Dunaj-Gryzio M., *Przykłady ciekawych i kształcących niezgodności.*, Polskie Forum ISO 9000 materiały seminaryjne, Warszawa 2008.
4. Francis, Jere R., *What do we know about audit quality?*, The British Accounting Review 36.4, 2004, s. 345–368.
5. Gos W., *Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego,* [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, Difin SA, Warszawa 2012.
6. Haber A., Szałaj M. (red.). *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2009.
7. Niemczyk J., *Organizacja ucząca się*, [w:] K. Perechuda (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele, metody*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2000.
8. Karapetrovic S., Willborn W., *Audit and self-assessment in quality management: comparison and compatibility*, Managerial Auditing Journal 16.6, 2001, s. 366–377
9. Kiziukiewicz T., Sawicki K., *Audyt systemu kontroli zarządczej,* [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, Difin SA, Warszawa, 2012.
10. Knedler K., *Audyt wewnętrzny w praktyce: audyt operacyjny i finansowy,* Polska Akademia Rachunkowości, Łódź 2007.
11. Krishnan J., *Audit committee quality and internal control: An empirical analysis*, The accounting review 80.2, 2005, s. 649–675.
12. Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2002.
13. Lisiecka K., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w procesach doskonalenia zarządzania organizacją sektora publicznego*, Seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, 5 grudnia 2012 r.
14. Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego IIA (IIA – Instytut Audytorów Wewnętrznych).
15. Power D., Terziovski M., *Quality audit roles and skills: Perceptions of non-financial auditors and their clients*, Journal of operations management 25.1, 2007, s. 126–147.

16. Reding K.F., *Internal Auditing: Assurance and Consulting Services*, *2nd Edition*, The Institute Of Internal Auditors Research Foundation, 2009.
17. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego,* Difin, Warszawa 2005.
18. Wiśniewska M,. *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające jakość*, [w:] *Nowe koncepcje w zarządzaniu organizacją wobec wyzwań otoczenia*, Prace naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, 2013, t. 22, s. 71–84.

Małgorzata Wiśniewska
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa we Włocławku